

MESLEK MENSUPLARININ KDV TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU

1.GİRİŞ

Bu çalışmamızda Katma Değer Vergisinde tevkifat uygulamasını KDV Uygulama Genel Tebliği¹ çerçevesinde 16 Şubat 2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01 Mart 2021 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan serbest meslek hizmetlerinde tevkifat esasları ile ilgili hususlar yazının konusunu oluşturmaktadır.

Tebliğde yer alan ve tartışma konusu teşkil eden bir kısım hususlar ile Gelir İdaresi Başkanlığı ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 6 Nisan 2021 tarihli Özelgesi² ile Gelir İdaresi Başkanlığının Barolar Birliğine hitaben yazmış olduğu konu ile ilgili 14 Nisan 2021 tarihli yazısında³ yer alan hususlar irdelenmektedir.

Bilindiği üzere KDV Kanununun "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9. maddesinde Maliye Bakanlığının vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği ve kapsamı ile uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti gerçekleştirenler tarafından değil, bu işlemlere taraf olanlar tarafından kısmen veya tamamen, vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

KDV tevkifatı, tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak ayrılır. Tam tevkifat, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme taraf olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi, kısmi tevkifat ise, hesaplanan verginin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kısmının işleme muhatap olan alıcılar tarafından, kalan kısmının ise işlemi gerçekleştirenler tarafından beyan edilip ödenmesidir.

¹KDV Uygulama Genel Tebliği 16 Şubat 2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 06.04.2021 tarih ve E-21152195-130[99-2021/3615] –132403özelgesi

³Gelir İdaresi Başkanlığı 14.04.2021 tarih ve E-43370460-130[5309-765]-51968 sayılı özelgesi

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde hangi mal ve hizmetler üzerinden hangi alıcıların kısmi tevkifat yapacağı konusunda ayrıntılı düzenlemeler yapılmış ve zaman zaman bu düzenlemelerde değişikliklere gidilmiş olup, en son 16.02.2021 tarihli 35 sayılı Tebliğ ile 1 Mart 2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tevkifat yapmakla yükümlü alıcılara ilaveler yapılmış ve bir kısım mal ve hizmetler kapsamında danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler tevkifat kapsamı içine alınmıştır.

2. TEBLİĞDE YER ALAN TEVKİFATA İLİŞKİN HUSUSLAR

2.1. Tevkifat uygulamasında sınır

KDV Kanununda tevkifat uygulaması KDV Kanununun "**Vergi Sorumlusu**" başlıklı 9. maddesinde Maliye Bakanlığının vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği ve kapsamı ile uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

KDVK'nun 9. maddesinde yer verilen "**vergi sorumlusu**" Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca öngörülen hallerde vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla verginin ödenmesinde tarafların sorumlu olması olarak tanımlanmıştır. Başka bir ifade ile vergi sorumlusu; vergi temsilcisi veya vergiye tabi işlemlerin yürütüldüğü üçüncü kişi olabilir.⁴

KDVK'nun 9. maddesi kapsamında Kanunun verdiği yetki ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergiyi emniyet altına almak amacıyla ilk olarak 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmi Gazete de 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ni yayımlamış zaman içerisinde değişikliğe uğrayan birçok tebliğ daha yayımlayarak vergi sorumluluğunu düzenleyen tevkifat müessesini uygulamaya koymuştur.

Uygulama Genel Tebliğinin "Tevkifat Uygulamasında Sınır" başlıklı (I/C-2.1.3.4.1) bölümünde kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi⁵ aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV nin tevkifata tabi tutulmayacağı, sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

⁴S. Ateş Otkar, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019., s. 73-75.

⁵ 36 Seri KDV Genel Uygulama Tebliği ile 2.000 TL'yi aşmayan olarak değiştirildi.03 Haziran 2021 tarih 31500 sayılı Resmi Gazete'deyayımlanmıştır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır.

2.2. Kısmi tevkifat uygulamasında belirlenmiş alıcılar

Uygulama Genel Tebliğinin (2.1.3) bölümünde kısmi tevkifat uygulaması açıklanmaktadır. Kısmi tevkifat kapsamında KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulacak olanlar KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar olarak iki grupta sayılmıştır.

35 No.lu Tebliğin 1. maddesi ile Uygulama Genel Tebliğinin "Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı (I/C 2.1.3.1.) bölümünde yapılan düzenleme ile KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulan belirlenmiş alıcılara;

- Sigorta ve reasürans şirketleri,
- Sendikalar ve üst kuruluşları,
- Vakıf üniversiteleri,
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,

Eklenilmiş ve bu suretle belirlenmiş alıcılar aşağıdaki gibi Uygulama Genel Tebliğinde sıralanmıştır.

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sigorta ve reasürans şirketleri,
- Sendikalar ve üst kuruluşları,
- Vakıf üniversiteleri,
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Görüldüğü üzere kısmi tevkifat yapacak kişi ve kuruluşlar 18 bend halinde belirlenmiştir.

Buna göre söz konusu alıcılara yapılan hizmetler karşılığında tahsil edilen ücretler üzerinden belirlenmiş alıcıların (9/10) oranında KDV tevkifatı yapmaları öngörülmüştür.

Belirlenmiş alıcıların başında 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri gelmektedir. Söz konusu cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

2.3. Kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler

KDV Uygulama Genel Tebliğinin 2.1.3.2 bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler belirlenmiş olup 2.1.3.2.1. bölümünde ise "Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler" başlığı altında esas itibariyle meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen kısmi tevkifata konu hizmetler belirlenmiş bulunmaktadır.

Tebliğde sayılan belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler girmektedir.

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilmektedir.

Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile araç, makine, teçhizat ve benzerlerinin kalite kontrol ve test edilmesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Ayrıca tebliğde özel olarak avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmediği, verdikleri danışmanlık hizmetlerinin ise tevkifata tabi olduğu açıklanmaktadır.

2.4. Diğer hizmetler

Diğer taraftan 35 No.lu Tebliğin 9. Maddesi ile yapılan düzenleme ile Uygulama Genel Tebliğinin 2.1.3.2.13 bölümünde yapılan değişiklik ile kısmi tevkifata tabi tutulan diğer hizmetler ve kısmi tevkifat oranı belirlenmiştir. Buna göre; KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3. GELİR İDARESİ TARAFINDAN VERİLEN ÖZELGELER

a) Gelir İdaresince Türkiye Barolara Birliğine yazılan 14 Nisan tarih ve E-43370460-130[5309-765]-51968 sayılı yazıda;

-Avukatların Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımındaki belirlenmiş alıcılara verdikleri ve KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşan danışmanlık hizmetlerinde, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması,

-Hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13) bölümü kapsamında yer alanlara verdikleri ile karşı taraf vekalet ücreti kapsamında anılan bölüm kapsamında yer alanlar adına düzenledikleri belgelerde gösterilen ve KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşan hizmetler için de ilgili sorumlular tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir denilmektedir.

b) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 06.04.2021 tarih ve E-21152195-130[99-2021/3615] – 132403 sayılı İzmir Baro Başkanlığına vermiş olduğu Özelgesinde de benzer şekilde avukatların (I/C- 2.1.3.2.13) bölümünde sayılan alıcılara verilen diğer hizmetler kapsamında (5/10) oranında ve danışmanlık hizmetleri karşılığı alınan bedeller üzerinden (9/10) oranında kısmi tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

4. 3568 SAYILI KANUNA TABİ MESLEK MENSUPLARININ HİZMETLERİ KARŞILIĞINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Yukarıda yapılan açıklamalar karşısında 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının aşağıda belirtilen hizmet sunumlarının belirlenmiş alıcılara yapılması durumunda alınan bedeller üzerinden alıcılar tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler girmektedir.

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri de danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilmektedir.

Yukarıda sayılı hizmetler ile ilgili olarak meslek mensuplarınca yapılan danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetleri karşılığı alınan ücretin 9/10 oranında tevkifata tabi olacağı kesin olmakla birlikte, 35 sayılı Tebliğin 9. maddesi ile getirilen ve yukarıdaki bölümde açıklanmış bulunan diğer hizmetler kapsamında meslek mensuplarının hizmetlerinin (5/10) oranında kısmi tevkifata tabi olacağı öngörülmüştür.

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Konuyla ilgili olarak Platformda yapılan tartışmalarda genel olarak tevkifat sistemi üzerinde durulmuş, indirim mekanizmasıyla yürütülmesi esas olan KDV sisteminde vergi güvenlik müessesesi olarak tevkifat sisteminin yaygınlaştığına dikkat çekilmiştir.

Vergi sorumlularınca yani tevkifatı yapan kurum ve kuruluşlarca tevkif edilen vergilerin yatırılmamasının mükellefler nezdinde olumsuz sonuçlar doğuracağı da ayrıca vurgulanmıştır.

Bununla birlikte kamu finansmanında nakit ihtiyacı düşünüldüğünde, kaynağında tevkifat suretiyle hazineye doğrudan nakit aktarımını sağlaması yönünden bu sistemin önem kazanmakta olduğu da açıktır. Esasen tevkifat sisteminin amacı vergi güvenliği suretiyle hazineye verginin kısa zaman içersin de aktarımını sağlamaktır.

Dolayısıyla her iki yaklaşımın birlikte düşünülerek uygulamanın dengeli şekilde yapılması önem kazanmaktadır.

Meslek mensuplarının gerçekleştirdiği hizmetler karşılığı alınan bedeller üzerinden uygulanacak tevkifat ve özellikle kısmi tevkifatla ilgili olarak özellikle (9/10) oranında veya diğer hizmetler kapsamında (5/10) oranında kısmi tevkifata tabi hizmetlerinin neler olduğu açık ve tartışmasız olarak, yoruma dayalı olmaksızın belirlenmelidir.

Meslek mensuplarınca hizmetin kime verildiği ve hizmetin niteliğinin ne olduğuna bakarak buna karar vermesi gerekliliği noktasında bu hususun tereddütlere ve farklı uygulamalara yol açacağı, bunun da idare ile mükellefler arasında ihtilaflar yaratmaması için açıklığa kavuşturulması üzerinde durulmuştur.

Tevkifat sisteminde belirlenmiş alıcılara yapılan hizmetler dışında diğer kişi ve kuruluşlara yapılan KDV ye tabi hizmet ve işlemler ile ilgili ayırımın tam olarak yapılmasında tevkifat uygulamasının başarılı olması açısından yarar bulunmaktadır.

Dolayısıyla tebliğde meslek mensuplarının kısmi tevkifata tabi tutulacak hizmetleri ile (9/10) veya (5/10) oranlarında kısmi tevkifat uygulanacak hizmetlerinin net ve açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Not: *Tevkifat oranları güncel tablosuna aşağıdaki link yardımıyla ulaşabilirsiniz.*

<https://www.turmob.org.tr/sirkuler/detailPdf/3d3e1d4e-510d-47ed-8e9f-6c9b9f492687/kdv-kismi-tevkifat-uygulamasinda-ozel-durumlar>